

《論文》

## 経営計画設定と予算編成

吉 村 聡

### I はじめに

予算管理は計数的・総合的経営管理の手法であるため、予算管理が経営管理機能にどのように関連するかをみると、予算管理の機能を計画機能、統制機能および調整機能の3つに分けて考えることが一般的である。今日の予算管理では、このうち、とくに計画機能や調整機能が重視されている。予算管理の計画機能とは、予算を編成することによって遂行される機能である。予算管理におけるこのような計画機能への注目とは、企業予算（以下、予算と略す）が経営計画とどのような関係をもつものであるかについて明らかにすることを求めるものである。

予算とは、一定期間における企業の各業務分野の具体的な計画、すなわち経営活動の計画を総合的かつ貨幣的に表現したものである。そして、このような予算を作成する行為を予算編成（budgeting）という。したがって予算編成は、経営活動の計画、すなわち経営計画を設定する行為であると理解することができる。

ところで、経営計画の設定は各種の観点から分類することができる。このうち、とくに長期計画の設定と短期計画の設定の分類および個別計画の設定と期間計画の設定の分類が、経営計画の設定の分類基準として重要であるといわれている。それでは、予算編成は上述した経営計画の設定のうち、いずれの経営計画の設定として位置づけることができるのであろうか。また、予算編成は上述した経営計画の設定とどのような関係をもっているのであろうか。そこで本稿においては、予算編成と経営計画の設定との関

係について、次のような観点から考察したいと考える。

- ① 短期計画の設定と予算編成との関係
- ② 長期計画の設定と予算編成との関係

まず、II章においては、短期計画の設定と予算編成との関係について考察する。短期計画の設定と予算編成との関係については、次に示す2つの点につき、その問題を考察したいと考える。

- (a) 短期利益計画の設定と予算編成との関係
- (b) 短期個別計画の設定と予算編成との関係

次に、III章においては、長期計画の設定と予算編成との関係について考察する。

以上の考察を通じて、予算編成が経営計画の設定、とりわけ短期計画の設定および長期計画の設定とどのような関係にあるかを検討したいと考える。

### II 短期計画の設定と予算編成との関係

経営計画は、計画期間の長短にもとづいて、長期計画と短期計画とに分類される。長期計画とは、計画期間の長さが1年を超える計画をいい、通常は5年から10年程度の計画期間をもった計画である。これに対して短期計画とは、1年以内の計画期間をもった計画をいう。ところで、予算は一般的には短期計画を示すものであると理解されている。そこで本章においては、予算がいかなる性格をもつ短期計画であるか、また予算を作成する行為である予算編成は短期計画を設定する行為である短期計画の設定といかなる関係をもつものであるか、こうした点について明らかにしたいと考える。

### 1. 短期利益計画の設定と予算編成との関係

本節においては、短期利益計画の設定と予算編成との関係について明らかにしたいと考える。短期利益計画 (short range profit plan) とは、1年以内を計画期間として、当該期間中に達成すべき利益目標を設定するとともに、その達成を可能にするような活動を統合した総合的な計画である。このような短期利益計画を設定する行為と予算編成との関係については、2つの異なる見解をみることができる。その第1は、短期利益計画の設定と予算編成とを区別して、短期利益計画の設定は予算編成の基礎的前提行為であるとする見解であり、その第2は、短期利益計画の設定と予算編成との区分を行わず、予算編成のプロセスに短期利益計画の設定を含めるべきであるとする見解である。

前者の見解に立つ代表的なものとして、昭和31年7月に発表された通産省産業合理化審議会の答申「経営方針遂行のための利益計画」(以下、「答申」と略す)がある<sup>(1)</sup>。「答申」によれば、「内部統制の遂行において、その第1段階となる予算は、全般的経営方針にしたがって樹立される利益計画にもとづいて編成されることになる」とし、また「利益計画の樹立は、設定された経営方針を実現するための予算編成の基礎として、とくに損益予算の編成にとって直接の関係を有しているばかりでない。それは企業におけるあらゆる部門予算の編成のための基礎となる」としている。すなわち、上述の「答申」では、予算が全般的経営方針⇒(短期)利益計画⇒損益予算⇒部門予算という段階をへて編成されることになるとしているのである。したがって、「答申」の考え方によれば、予算は(短期)利益計画を直接の基礎として編成されることになる可以考虑することができるのである。

上述の「答申」の見解は、わが国の通説的見解と考えられているものであるが、この見解と同様、短期利益計画の設定と予算編成とを区別して、短期利益計画の設定は予算編成の基礎的前提行為であるとする見解を代表する論者には、古川栄一教授、溝口一雄教授、宮本匡章教

授などがいる。

古川教授は、内部統制の一環として予算編成と利益計画の設定との関係を、「全般的経営方針の設定⇒一定営業期間の実行的経営計画の樹立⇒その統一化としての利益計画の樹立⇒損益予算の編成⇒各部門予算の編成という順序の相互関係を有する」<sup>(2)</sup>のものであるとして、「利益計画の樹立が、企業における全般的経営方針の設定と、さらにそれにもとづく予算編成とを連結する重要な役割を有しているというのは、実に予算統制のための予算体系があくまで利益計画を基礎として確立される必要のあることを意味している」<sup>(3)</sup>と述べている。すなわち古川教授は、(短期)利益計画の設定が全般的経営方針と予算編成とを結合するという役割を有していると考え、したがって(短期)利益計画の設定は予算編成の基礎とされるということ、とりわけ(短期)利益計画の設定は、損益予算にもとづいて編成される企業の各部門予算に対して、重要な影響を及ぼすものであると主張している。

利益計画の設定と予算編成とを概念的に区別し、前者が後者に先行するプロセスであると主張したのが溝口教授である。溝口教授は、「予算編成はミドル・マネジメント以下の管理者階層における問題であり、部門活動の業績測定のための基準、すなわち、その活動のコントロールのための基準を設定することなのである。この意味において、予算編成はトップ・マネジメント段階での経営意思決定たる利益計画と明確に区別せられるべきものである」<sup>(4)</sup>と述べている。すなわち溝口教授は、(短期)利益計画の設定と予算編成とを概念的に区別し、前者がトップ・マネジメントによる経営意思決定(方針決定)の問題であるのに対し、後者はすでに決定された(短期)利益計画を前提として行われるコントロールの問題であると考えたのである。この溝口教授の見解によれば、経営意思決定のプロセスに属する(短期)利益計画の設定はコントロールのプロセスに属する予算編成に先行するプロセスであるということができる。

短期利益計画の設定と予算編成とを概念的に

区別するとする見解は、宮本教授の主張においてもみられる。宮本教授は、利益計画と予算との相違点に注目して、利益計画とは異なった予算の特徴として、次の3点を指摘している<sup>(5)</sup>。

- ① 企業予算では、企業活動を構成する諸活動をより詳細かつ具体的に策定し、それを金額で表示する必要がある。
- ② 企業予算では、一般に責任会計と呼ばれる概念を導入する必要がある。
- ③ 企業予算では、責任単位ごとの予算がその責任単位の業績評価の基準になりうることの配慮が必要とされる。

そして宮本教授は、上で述べた利益計画とは異なった予算の3つの特徴から、「利益計画は、予算編成と緊密に関連し合っているものの、予算編成とは異なった観点から作成されるものであることを、明確に認識しておかねばならないのである」<sup>(6)</sup>と主張したのである。

以上みてきたところから明らかなように、古川教授、溝口教授、宮本教授は、予算編成の前提となる短期利益計画の存在を明確にし、短期利益計画の設定と予算編成とを区別して、短期利益計画の設定は予算編成の基礎的前提行為であるとする見解を主張したのである。彼らの見解によれば、短期利益計画の設定と予算編成との関係について、両者は概念的に異なるものであり、予算編成に先行するプロセスとして短期利益計画の設定なるものが存在していると考えられているのである。

これに対して後者、すなわち短期利益計画の設定と予算編成との区分を行わず、予算編成のプロセスに短期利益計画の設定を含めるべきであるとする見解を代表する論者には、中西寅雄教授、中山隆祐教授、山邊六郎教授、山田庫平教授などがいる。

中西教授は、1962年の日本会計研究学会において、「予算は業務執行にかんする総合的な経営計画であるという意味は、他の言葉をもってすれば、企業における期間的な利益計画であるということを意味することに他なりません」<sup>(7)</sup>と報告している。すなわち中西教授は、予算のほ

かに期間計画としての（短期）利益計画なるものが存するというわが国の通説的見解に異議を唱え、期間計画としての（短期）利益計画は、予算をおいてほかにはないと考えたのである。

上で述べた中西教授の主張に近い見解、すなわち「短期利益計画と予算とは同一のものである」とする見解を示したのが中山教授である。中山教授は、「具体的な計画として設定せられたもので、しかもそれが期間業務計画である場合には、数字表現をしないものはないであろうから、これら計画はすべて予算である。ことに期間利益の計画である利益計画と予算とは、理念の上で区別しうのような錯覚を持たされることがあるが、具体的にはこれを区別することは不可能であろう」<sup>(8)</sup>と述べている。すなわち中山教授は、「利益計画は予算そのものであって、予算の前提段階として利益計画なるものが別に存在すると考えるのは誤りである」<sup>(9)</sup>としたのである。

ところで山邊教授は、利益計画の設定と予算編成との関係について、次のような説明を行っている。すなわち、「利益計画には2つの種類がある。その1つは個別問題（たとえば、新製品の追加製造、従来の製品の廃止、売上品の組合せなど）について企業の未来活動コースを選択し決定する利益計画であり、これを個別計画設定と呼ぶ。他の1つは1予算期間の企業の総合利益目標を表わした予算を編成する利益計画であり、これを期間計画設定あるいは予算編成と呼ぶ」<sup>(10)</sup>と。したがって山邊教授においては、利益計画の設定の概念を、「一つ一つのプロジェクト・プランニングにはじまり、最後に企業全体の総合的なピリオド・プランの編成で終わるところの計画設定の全過程」<sup>(11)</sup>と理解している。すなわち山邊教授は、利益計画の設定は個別計画の設定と期間計画の設定の両者を含むものと考えているのである。この山邊教授の見解によれば、（短期）利益計画の設定と予算編成とを異なる範疇に属する概念として考えるのではなく、予算編成を期間計画の設定という意味での（短期）利益計画の設定の1つの形態として考え

ることができるのである。

上述の山邊教授の所説と同様、予算編成を短期利益計画の設定の1つの形態として考えたのが山田教授である。山田教授は、「短期利益計画設定という概念と予算編成という概念は、異なる範疇に属する概念として区別さるべきではない。なぜならば、予算編成は、前もって設定された目標利益に合致するように、与えられた経営活動の諸条件を具体化せんがための単なる技術的手続ではなく、1 予算期間における目標利益の獲得を目的とする計画設定であるからであり、したがって予算編成は短期利益計画設定であると解されなければならないからである」<sup>(12)</sup>と述べている。この山田教授の見解では、予算編成は前もって設定された短期利益計画を単に分割する手続ではなく、短期利益計画を設定する行為にほかならないと考えられているのである。また山田教授は、「短期利益計画設定は一予算期間における目標利益の獲得を目的とする計画設定であると解し、それには予算編成と短期個別計画設定とがあると解したいのである」<sup>(13)</sup>と述べ、短期利益計画の設定は予算編成と短期個別計画の設定に対して上位概念であり、したがって短期利益計画の設定には予算編成と短期個別計画の設定の両者が含まれると考えたのである。

以上みてきたところから明らかなように、中西教授、中山教授、山邊教授、山田教授は、短期利益計画の設定と予算編成との区分を行わず、予算編成のプロセスに短期利益計画の設定を含めるべきであるとする見解を主張したのである。またとくに、山邊教授、山田教授の見解によれば、短期利益計画の設定は予算編成と短期個別計画の設定を含めた概念であるとし、したがって予算編成を期間計画の設定という意味での短期利益計画の設定の1つの形態として考えているのである。

さて、短期利益計画の設定と予算編成との関係については、上で述べた2つの異なる見解をみることができた。

前者の見解、すなわち短期利益計画の設定と

予算編成とを区別して、短期利益計画の設定は予算編成の基礎的前提行為であるとする見解によれば、予算編成に先行するプロセスとして短期利益計画の設定なるものが存在していると考えられているのである。これに対して後者の見解、すなわち短期利益計画の設定と予算編成との区分を行わず、予算編成のプロセスに短期利益計画の設定を含めるべきであるとする見解によれば、予算編成のほかに（期間計画の設定という意味での）短期利益計画の設定なるものが存在していると考えerことは誤りであって、短期利益計画の設定は予算編成そのものであると考えられているのである。

このように、短期利益計画の設定と予算編成との関係については、対立する2つの異なる見解をみることができるが、この2つの異なる見解のうち、いずれの見解をとるべきであろうか。

青木茂男教授は、このことは利益計画の概念をどのように理解するかによって、すなわち利益計画の概念を狭義に理解するか、あるいは広義に理解するかによって異なると考えた。そして青木教授は、利益計画の概念を広義に理解することによって、上で明らかにした対立する2つの異なる見解の中間的立場にある見解を示した。青木教授は、「原則的には大綱的利益計画を設定して、それから予算編成方針を求め、そして予算の編成に入るという手順をとることが適切であると思う。しかしながら、予算の編成手続と区分される利益計画は、これを大綱的利益計画と考える。そして執行活動に結びつくべきより具体的な利益計画は、また予算の編成段階においても取り上げられる」<sup>(14)</sup>と説くのである。すなわち青木教授は、利益計画の概念を広義に理解し、予算編成の手続自体が広義の利益計画の概念に含めて理解されるべきであると主張したのである。

この青木教授の所説に近い見解を吉田弥雄教授にもみることができる。

吉田教授は、「利益計画の概念を拡大し、広義利益計画のうちに本来の（狭義）の利益計画とその具体的表現としての予算を含めることがで

きる。そして、本来の利益計画を基本的利益計画、その具体的表現としての予算を執行的利益計画として特徴づけたい<sup>15)</sup>と述べている。すなわち吉田教授は、青木教授の見解と同様、利益計画の概念を広義に理解し、広義の利益計画には狭義の利益計画たる基本的利益計画と予算たる執行的利益計画の両者が含まれると考えたのである。

以上みてきたところから明らかなように、青木教授、吉田教授は、利益計画の概念を広義に理解し、予算編成は（短期）利益計画の設定の一部分として位置づけることが妥当であると考えたのである。彼らの見解によれば、（短期）利益計画は次の2つに分類されることになる。

① 大綱的な利益計画

予算編成の前提となる利益計画

② 執行活動に結びつく利益計画

予算

すなわち予算の編成は、大綱的な利益計画の具体的展開をなすものであって、その編成過程では、大綱的な利益計画を実施観点から再検討する。そして、この過程を通して、予算は執行計画として機能するのである。ここに、予算編成の期間計画機能が指摘されるのである。

予算編成に先行するプロセスとして短期利益計画の設定なるものが存在していることは認めることができるが、予算の期間計画機能を否定する立場をとることはできない。上述の彼らの所説は、予算編成と区別される大綱的な利益計画の存在を認めつつ、執行活動と結びつく利益計画は、予算編成のプロセスにおいても取り上げられると考える。したがって彼らの所説は、すでに前で明らかにした2つの異なる見解、すなわち「短期利益計画の設定と予算編成とは別個なものである」とする見解と「短期利益計画の設定と予算編成とは同一のものである」とする見解の、いずれか一方に片寄ることなく、両者の見解の中間的立場にあるものと考えることができるのである。

## 2. 短期個別計画の設定と予算編成との関係

経営計画は、計画設定範囲の相違にもとづいて、個別計画(project plan)と期間計画(period plan)とに分類される。この分類基準は、アメリカ会計学会(AAA)の1955年度原価概念および基準委員会の発表した「経営管理のための報告の基礎をなす原価概念に関する中間報告」において明らかにされたものである。この中間報告によれば、「個別計画の設定とは、経営管理者が特定の問題に直面し、将来とられるべき活動のコースに関する意思決定を行うために、各代替案を評価するプロセスである<sup>16)</sup>と定義され、また「期間計画の設定とは、経営管理者が特定期間における企業またはその機能上の若干の小区分の将来の活動の全体に対して、一般的な承認をうるような一連の計画を体系的に設定するプロセスである<sup>17)</sup>と定義されている。

個別計画の設定は、企業活動の個別問題についての代替案を評価し選択する過程を意味し、これには経営の基本構造に関する計画設定と、一定の経営構造を前提とした業務活動の個別問題に関する計画設定とがある。前者の例には、新製品開発についての計画設定、経営立地についての計画設定、設備投資についての計画設定などがあり、後者の例には、製品組合せについての計画設定、部品を自製するか外注するかについての計画設定、新規注文の引受可否についての計画設定などがある。また前者は、その実施に長期間を必要とするため、長期計画の性格をもつ場合が多い。これに対して後者は、短期的な性格を有しているため、短期個別計画として設定される。他方、期間計画の設定は、特定期間における企業活動の全体についての計画を設定する過程であり、特定期間における総合問題を対象とするということができる。したがって、個別計画の設定と期間計画の設定との本質的相違は、個別問題を対象とするか、あるいは総合問題を対象とするかという点にあるということができる。

経営計画を個別計画と期間計画とに区分するとき、予算編成は一般的には期間計画の設定を

示すものとして理解されている。それでは、このような期間計画の設定である予算編成と個別計画の設定、とりわけ短期個別計画の設定とはどのような関係をもっているのでしょうか。この関係については、2つの異なる見解をみることができる。その第1は、短期個別計画の設定は予算編成に先立って行われ、したがって予算編成の過程には短期個別計画の設定に関する計画機能はないとする見解であり、その第2は、予算編成の過程は短期個別計画の設定に関する計画機能を含むとする見解である。

このうち、前者の見解に立つ代表的な論者として、溝口教授をあげることができる。

すでに明らかにしたように、溝口教授は、短期利益計画の設定と予算編成とを概念的に区別し、前者がトップ・マネジメントによる経営意思決定の問題であるのに対して、後者はすでに決定された短期利益計画を前提として行われるコントロールの問題であると考えたのである。ここで経営意思決定の問題とは、「一定期間の企業の将来活動にかんする代替的コースの選択決定の問題」をいう。そして予算編成の過程には、この種の経営意思決定の問題を含まないとするのが溝口教授の見解である<sup>(18)</sup>。

これに対して、後者の見解に立つ代表的なものとして、わが国の「原価計算基準」(以下、「基準」と略す)がある。「基準」1(4)によれば、「予算編成の過程は、たとえば製品組合せの決定、部品を自製するか外注するか等の決定等個々の選択的事項に関する意思決定を含むことは、いうまでもない」としている。すなわち、上述の「基準」では、製品組合せについての決定、部品を自製するか外注するかについての決定など、短期個別計画の設定は予算編成の過程において行われるものであるとしている。

上述の「基準」の見解と同様、予算編成の過程は短期個別計画の設定に関する計画機能を含むとする見解を代表する論者には、G.A.ウェルシュ教授(G.A. Welsch)、青木教授、吉田教授などがいる。

G.A.ウェルシュ教授は、彼の著書『企業予

算』において、予算編成の段階においては、代替的諸事項についての慎重な選択がきわめて重要であるとして、次のような説明を行っている。すなわち、「業務計画の設定は、計画の一局面から他の局面へと円滑に推移する計画設定の流れを意味しないであろうし、また意味すべきではない。計画のその後の展開において、すでに選択された事項をとりやめ、別の代替事項を再び考慮すべきことが示されるかもしれない。このように、設定、破棄、再設定という過程を通じて、望ましい業務計画が展開されるのである」<sup>(19)</sup>と。したがってG.A.ウェルシュ教授においては、予算編成の過程において、種々の問題について代替的諸事項に関する選択的決定がなされる必要があると論じたのである。

このG.A.ウェルシュ教授の所説と同様、予算編成の過程は短期個別計画の設定に関する計画機能を含むと考えたのが青木教授、吉田教授である。

青木教授は、「個別計画は予算編成に先だって利益計画段階で行なわれるが、それがそのまま予算の中に組み入れられるのではなく、予算編成においては総合的期間計画の立場から個別計画を再検討し、取捨選択や修正もおこなう。このような意味において、予算には計画機能があり、個別計画の検討と選択機能がある」<sup>(20)</sup>と述べている。すなわち青木教授は、「予算の編成は期間計画としてたてられるものであるが、この期間計画の中へと実施計画として個別計画が組み入れられる」<sup>(21)</sup>としたのである。

また吉田教授は、「予算編成の過程は、期間計画の設定過程であるが、その過程において個別計画設定が行なわれることが少なくない。予算編成は、基本方針・長期計画・個別計画・利益計画などを具体化する過程であるとともに、それ自体として計画機能を有しており、目標利益の実現を指標として、いろいろな代替案を評価選択する機能をもっている」<sup>(22)</sup>と述べている。すなわち吉田教授は、(短期)個別計画の設定が予算編成の過程において行われると考え、したがって予算編成の過程が(短期)個別計画の設

定に関する計画機能を有していると主張したのである。

さて、短期個別計画の設定と予算編成との関係については、上で述べた2つの異なる見解をみることができた。

ところで、上で述べた2つの異なる見解は、短期利益計画の設定と予算編成との関係について、前で述べた2つの見解と結びつけて考えることができる。これを示せば、次のとおりである。

- ① 短期個別計画を含む短期利益計画の設定は、予算編成に先行するプロセスにおいて行われるものであり、したがって予算編成の過程には短期個別計画の設定に関する計画機能はない。
- ② 短期個別計画を含む短期利益計画の設定は、予算編成のプロセスにおいて行われるものであり、したがって予算編成の過程は短期個別計画の設定に関する計画機能を含む。

①の考え方では、短期個別計画の設定は予算編成に先行するプロセス、すなわち短期利益計画の設定プロセスにおいてのみ行われるため、予算編成の過程には短期個別計画の設定に関する計画機能がないことになる。これに対して②の考え方では、短期利益計画の設定は予算編成そのものであると考えられているため、予算編成の過程は短期個別計画の設定に関する計画機能を含むことになる。

短期個別計画の設定が予算編成に先行するプロセス、すなわち短期利益計画の設定プロセスにおいて行われることは認めることができるが、予算編成の過程には短期個別計画の設定に関する計画機能はないとする立場をとることはできない。短期個別計画の設定は予算編成に先行するプロセスにおいて行われるが、それがそのまま予算の中に組み入れられるのではない。すなわち短期個別計画は、予算編成の過程において、予算編成の観点からその適否を再検討し、選択ないしは修正される。したがって、予算編成の過程は短期個別計画の設定に関する計画機

能を含むことになる。このように、予算編成の過程は短期個別計画が選択ないしは修正される過程であるということができ、この過程において短期個別計画の設定が行われるということができるのである。

### III 長期計画の設定と予算編成との関係

今日の企業は、急速な技術革新、消費市場の変容、競争の激化など、加速度的に変化する環境条件のもとに置かれている。このような状況下にあって、企業が長期にわたって安定した成長をとげ、安定した利益を確保するためには、長期的視点に立脚した経営計画、すなわち長期計画を設定することが必要となる。

すでに前章で明らかにしたように、長期計画とは、計画期間の長さが1年を超える計画であり、通常は5年から10年程度の計画期間をもった計画のことをいう。そしてこの長期計画は、個別計画としてもたれる長期個別計画と、期間計画としてもたれる長期期間計画とからなる。このうち長期個別計画とは、その実施に長期間を必要とする計画であり、新製品開発についての計画、経営立地についての計画、設備投資についての計画など、いずれも個別問題を対象とする計画である。これに対して長期期間計画とは、1年を超える計画期間について、一定の利益目標を達成するための総合計画であり、一般に長期利益計画（long range profit plan）ともいわれる。

前で述べたように、予算は1年以内の計画期間をもった短期計画であるが、それは長期的視点に立脚して編成されなければならない。すなわち、長期計画は短期計画を正しく方向づける方向指示的な性格をもつため、適切な短期計画である予算を編成しようとする場合には、その前提として、長期計画が設定されていなければならないのである。また長期計画も、短期計画である予算に具体化され実行されないと、それが単なるペーパー・プランに終わってしまうことになる。すなわち、長期計画を実現するためには、それを具体化する短期計画である予算が

編成されなければならないのである。このように、長期計画と短期計画である予算とは、相互に補完的な関係をもつことが必要となる。

ところで、長期計画と短期計画である予算とは、多くの点において、本質的な違いがある。しかしながら、両者がなんらかの関係をもつことが必要であるとすれば、両者をどのように関係づけるのがよいであろうか。両者の関係は、長期計画としてどのようなタイプのものがもたれているかによって異なる。B.H. ソード教授 (B.H. Sord) と G.A. ウェルシュ教授は、長期計画の実態調査から、3つのタイプの長期計画が存在することを明らかにしている<sup>(23)</sup>。

- ① 販売、資本支出、製品の研究開発などの特定領域に限定された長期計画
- ② 企業のすべての主要な活動領域についての調整された長期計画
- ③ 長期計画の一部として、特定年度ごとの詳細な計画およびプロジェクトの計画をもつもの

上に示した3つのタイプのうち、①のタイプの長期計画は、通常、調整された総合計画としてはもたれていないものであり、したがって個別計画中心の長期計画であるということが出来る。これに対して②のタイプの長期計画は、総合計画としてもたれているが、全般的な長期目標を達成するための特定の詳細な計画をともなっていないものである。また③のタイプの長期計画は、総合計画としてもたれているものであり、さらにそれが、個別計画をともない、また各年度についての詳細な計画に分割されているのである。

上で述べたように、長期計画の設定と予算編成との関係は、長期計画としてどのようなタイプのものがもたれているかによって異なる。

B.H. ソード教授と G.A. ウェルシュ教授による長期計画の3つの分類のうち、①のタイプの長期計画の場合には、個別計画中心の長期計画であり、長期個別計画として設定されている。しかし、総合計画としてはもたれていないため、これらを長期利益計画ということはできない。

この場合には、長期個別計画が短期個別計画に組み込まれるという関係においてのみ、予算編成に関係をもつことになる。これに対して②および③のタイプの長期計画の場合には、総合計画としてもたれており、長期利益計画に相当するものと思われる。ただし、前者のタイプの場合には、詳細な短期計画をともなっていないが、後者のタイプの場合には、詳細な短期計画をともなっている。また、前者のタイプの場合には、長期計画は予算編成にあたっての指針として機能するにとどまるが、後者のタイプの場合には、予算編成は長期計画に密接に結びついており、予算は長期計画の一環として編成されることになる。

以上みてきたところから明らかなように、長期計画には、個別計画中心の長期計画と、総合計画としての長期計画とがあるが、一般に、総合計画としての長期計画をもつことが望ましいことであると考えることができる。総合計画としての長期計画、すなわち長期利益計画には2つのタイプのものがある。上述した②のタイプの長期利益計画の場合には、長期利益計画は予算編成にあたっての指針として機能するにとどまる。これに対して③のタイプの長期利益計画の場合には、予算は長期利益計画に統合される関係にあり、したがって予算は長期利益計画の一環として編成されることになる。

このように、長期利益計画の設定と予算編成との結びつきは一様ではないが、長期利益計画を基礎として予算が編成されるということが出来る。とりわけ、③のタイプの長期利益計画の場合には、両者の関係はより密接なものとなる。わが国では、長期利益計画の第1年度分をそのまま短期計画である予算としている企業が多いが、この場合には、しばしば長期利益計画がローリング方式 (rolling method) によって設定される。ローリング方式は、企業を取り巻く環境が急激に変化し、将来が不確実であることへの対応策として考えられたものである。ローリング方式による長期利益計画は、長期利益計画の進行の過程で一定期間ごとに長期利益計画の



見直しを行い必要な修正を行うため、企業環境の変化に対応した長期利益計画となる。たとえば、ローリング方式を5年の長期利益計画に適用した場合、1年経過後には残りの4年分の利益計画の見直しを行い必要な修正を行って、新たに1年分の利益計画を加えた5年の新しい長期利益計画が設定されることになる。

上で述べたように、わが国では、長期利益計画の第1年度分をそのまま短期計画である予算としている企業が多いが、このことについては、少なからず疑問をもつものもある。すなわち、「わが国では長期計画は本社の企画部とか社長室といった本社のスタッフ部門で作成される例が多い。これに対して年次予算は経理部の予算課等が担当部門として機能している。そこで、予算編成に当たっては長期計画を基本とすると言いつつも、現実の実行計画である予算はしばしば長期計画の進捗度とは関係なく作成されることが生じる。特に環境の変化によって長期計画で予測した経営の基本的環境が変わると、長期計画と年次予算とは一応別物とされることが少なくない」<sup>(24)</sup>とする見解をみることもできる。また、前で述べたように、長期計画と短期計画である予算とは、多くの点において、本質的な違いがある。したがって、長期利益計画を基礎として予算が編成されるといっても、予算が長期利益計画からすべて導き出されるものであるということとはできない。

#### Ⅳ おわりに

すでにⅠ章で述べたように、本稿においては、経営計画の設定と予算編成との関係について、短期計画の設定と予算編成との関係および長期計画の設定と予算編成との関係という観点から検討を行ってきた。

すでにⅡ章で明らかにしたように、短期計画の設定と予算編成との関係については、2つの側面、すなわち短期利益計画の設定と予算編成との関係および短期個別計画の設定と予算編成との関係から考察を行った。このうち、短期利益計画の設定と予算編成との関係については、

対立する2つの異なる見解をみることができた。その第1は、短期利益計画の設定と予算編成とを区別して、短期利益計画の設定は予算編成の基礎的前提行為であるとする見解であり、その第2は、短期利益計画の設定と予算編成との区分を行わず、予算編成のプロセスに短期利益計画の設定を含めるべきであるとする見解であった。前者の見解によれば、「短期利益計画の設定と予算編成とは別個なものである」と考えられた。これに対して後者の見解によれば、「短期利益計画の設定と予算編成とは同一のものである」と考えられたのである。この2つの異なる見解のうち、いずれの見解が妥当なものであるかについて、両者の見解の中間的立場にある見解、すなわち「予算編成は短期利益計画の設定の一部分である」とする見解をさらにみることができた。

また、短期個別計画の設定と予算編成との関係についても、2つの異なる見解をみることができた。その第1は、短期個別計画の設定は予算編成に先行するプロセスにおいて行われるため、予算編成の過程には短期個別計画の設定に関する計画機能はないとする見解であり、その第2は、短期個別計画の設定は予算編成のプロセスにおいて行われるため、予算編成の過程は短期個別計画の設定に関する計画機能を含むとする見解であった。短期個別計画の設定が予算編成に先行するプロセスにおいて行われるか、あるいは予算編成のプロセスにおいて行われるかについては、次のように考えることができた。すなわち、短期個別計画の設定は予算編成に先行するプロセスにおいて行われるが、それがそのまま予算の中に組み入れられるのではない。短期個別計画は、予算編成の過程において、予算編成の観点からその適否を再検討し、選択ないしは修正されるのである。したがって、予算編成の過程は短期個別計画の設定に関する計画機能を含むとことになると考えることができるのである。

またすでにⅢ章で明らかにしたように、長期計画の設定と予算編成との関係は、長期計画と

してどのようなタイプのものがあることが明らかにされた。第1のタイプの長期利益計画の場合には、長期利益計画は予算編成にあたっての指針として機能するにとどまる。これに対して第2のタイプの長期利益計画の場合には、予算は長期利益計画に統合される関係にあり、したがって予算は長期利益計画の一環として編成されることになる。とりわけ、後者のタイプの長期利益計画の場合には、長期利益計画の設定と予算編成との関係はより密接なものとなる。このように、長期利益計画の設定と予算編成との結びつきは一樣ではないが、長期利益計画を基礎として予算が編成されるということができるのである。

以上みてきたところから明らかなように、予算編成が経営計画の設定、とりわけ短期計画の設定および長期計画の設定と一定の関係を持ち、したがって、予算は短期計画の設定および長期計画の設定との関連において編成されるものである、ということができる。

〔注〕

- (1) 通産省産業合理化審議会『経営方針遂行のための利益計画』、1956年7月。
- (2) 古川栄一稿「利益計画と予算統制」『企業会計』第6巻第12号、1954年11月、5頁。
- (3) 古川栄一稿「予算統制の問題点」『産業経理』第15巻第10号、1955年10月、91頁。
- (4) 溝口一雄稿「予算の管理機能」『企業会計』第21巻第5号、1969年5月、36-37頁。
- (5) 宮本匡章稿「短期利益計画」(溝口一雄編著『管理会計講義』青林書院新社、1972年9月、53-54頁。)
- (6) 宮本匡章著『会計の情報と意思決定』中央経済社、1978年3月、88-89頁。
- (7) 中西寅雄稿「経営管理の中核としての予算統制」『會計』第82巻第2号、1962年8月、2頁。
- (8) 中山隆祐著『実践標準原価計算』中央経済社、1963年2月、44-45頁。
- (9) 上掲書、45頁。
- (10) 山邊六郎著『原価計算論』千倉書房、1961年5月、391頁。
- (11) 上掲書、391頁。
- (12) 山田庫平稿「経営計画設定としての予算編成」(角谷光一・網島将吉・山田庫平共著『予算統制の基礎』中央経済社、1972年3月、264頁。)
- (13) 上掲稿、264-265頁。
- (14) 青木茂男著『企業の予算制度』ダイヤモンド社、1977年3月、34頁。
- (15) 吉田弥雄稿「予算統制の新しいあり方」『産業経理』第24巻第5号、1964年5月、9頁。
- (16) Committee on Cost Concepts and Standards, Tentative Statement of Cost Concepts underlying Report for Management Purposes, *Accounting Review*, April, 1956, p.184.
- (17) *Ibid.*, p.184.
- (18) 予算編成の過程には短期個別計画の設定に関する計画機能はないと考えている溝口教授の文献には、次のようなものがある。  
溝口一雄稿「実践的予算統制」『企業会計』第18巻第1号、1966年1月、115頁。  
溝口一雄稿「予算の管理機能」『企業会計』第21巻第5号、1969年5月、36-37頁。  
溝口一雄著『入門利益計画』中央経済社、1980年11月、47-48頁。
- (19) Glenn A. Welsch, *Budgeting: Profit - Planning and Control*, 1957, p.249. (諸井勝之助訳編『企業予算-利益計画と利益管理』日本生産性本部、1961年1月、259, 332頁。)
- (20) 青木茂男著、前掲書、36頁。
- (21) 青木茂男稿「予算統制における計画機能と統制機能」『會計』第78巻第5号、1960年11月、16-17頁。
- (22) 吉田弥雄稿「企業予算制度の計画機能」『會計』第87巻第5号、1965年5月、28頁。
- (23) Burnark H. Sord and Glenn A. Welsch, *Business Budgeting: A Survey of Management Planning and Control Practices*, 1958, pp.124-125.
- (24) 小林健吾著『体系予算管理』東京経済情報出版、1996年3月、99頁。